

Kassenführung - Lexikon Steuerliche Außenprüfung

1 Lexikon

Die Art der Kassenführung ist grundsätzlich für alle Gewerbetreibenden beliebig. Es gibt keine gesetzliche Regelung, die den Einzelnen zwingt, mit einer Registrierkasse zu arbeiten. Daher gibt es in der freien Wirtschaft Betriebe mit "offenen Ladenkassen", Registrierkassen und auch verschiedene Mischsysteme.

2 Wissen

2.1 Steuerliche Bedeutung

Die Kassenführung hat insbesondere bei Betrieben des Einzelhandels mit nicht unbedeutendem Barverkehr ein erhebliches Gewicht im Hinblick auf die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Eine nur **formell** zu beanstandende Kassenführung berechtigt das Finanzamt **alleine** noch nicht zur Zuschätzung (§ 146 Abs. 1 AO). Bei bloßer formeller Ordnungswidrigkeit setzt eine Schätzung (§ 162 Abs. 2 AO) voraus, dass das **Ergebnis** der Buchführung unrichtig ist. **Es kommt also auf die materielle Richtigkeit der Buchführung an** (vgl. § 158 AO "sachliche Richtigkeit"). Es reichen aber bereits **ernsthafte Zweifel** an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung aus. Je schwerwiegender die Buchführungsmängel sind, desto geringer sind die Anforderungen an den Nachweis der sachlichen Unrichtigkeit durch die Finanzbehörde (BFH, Urteil v. 17.11.1981, VIII R 174/77). **Weitere Voraussetzung** für eine Schätzung bei bloßer formell ordnungswidriger Buchführung ist allerdings, dass die durch die formellen Fehler der Buchführung verursachten Zweifel nicht durch anderweitige, zumutbare, Ermittlungen **beseitigt** werden können (BFH, Urteil v. 24.06.1997, VIII R 9/96).

Von noch größerer Wichtigkeit sind allerdings **materielle Mängel** in der Kassenführung. Werden solche anlässlich einer steuerlichen Außenprüfung festgestellt und wird die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung deshalb verworfen, so wird i. d. R. von einer Schätzungsberechtigung auszugehen sein (§ 162 AO, § 158 AO, § 146 Abs. 1 AO). Allerdings liegt es bei der Finanzbehörde zu **beweisen**, dass bei formell ordnungsgemäßer Buchführung, die Buchführung sachlich ganz oder teilweise falsch ist, wobei der Nachweis mit an **Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit** zu erfolgen hat (BFH, Urteil v. 24.06.1997, VIII R 9/96). Als Nachweis kommen Geldverkehrsrechnung, Kalkulation und andere anerkannte Verprobungsmethoden in Betracht.

Die vor allem für die Schätzungsberechtigung der Finanzverwaltung wichtigen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung bzw. Kassenaufzeichnungen unterscheiden sich bei Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG systembedingt wesentlich von denen

nach § 4 Abs. 3 EStG. Bei Überschussrechnern sind die Ansprüche deutlich reduziert (siehe 2.6)

2.2 Gesetzliche Anforderungen zur Kassenführung

2.2.1 Nach Handelsrecht

Spezielle Bestimmungen, die Detailvorschriften über die Kassenführung enthalten, finden sich weder im HGB noch in der AO. Es wird allerdings davon ausgegangen, dass sich aus § 238 Abs. 1 HGB ergebe, ein jedes Handelsgeschäft sei in den Büchern ersichtlich zu machen. Nach § 238 Abs. 1 S. 3 HGB beinhaltet den auch für die Kassenführung geltenden Grundsatz der Einzelbuchung. Um jedes Handelsgeschäft verfolgen zu können, muss es einzeln festgehalten werden können. Zudem gelten die Grundsätze des § 239 HGB. Über § 5 Abs. 1 EStG gilt das HGB auch für die Besteuerung.

2.2.2 Nach Steuerrecht

Steuergesetze enthalten zur Kassenführung kaum mehr spezielle Regelungen als das Handelsrecht. Einzig § 146 Abs. 1 Satz 2 AO fordert, dass Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festgehalten werden sollen. Es ist nicht die Rede von Aufzeichnen, sondern von Festhalten. Das bedeutet, der Zweck der Vorschrift ist die Dokumentation. § 146 Abs. 1 S. 2 AO gilt auch für Überschussrechner. Die Überschrift erwähnt Aufzeichnungen neben der Buchführung ausdrücklich (siehe 2.6).

2.3 Methoden der Kassenführung

Ein bestimmtes System der Kassenführung wird von keiner Bestimmung vorgeschrieben. In der Praxis findet man im Bereich der "K" und "M" - Betriebe so genannte "offene Ladenkassen" oder Registrierkassen.

2.3.1 Offene Ladenkasse

Bei der offenen Ladenkasse werden die einzelnen Geschäftsvorfälle nicht aufgezeichnet. Das Bargeld wird i. d. R ohne Bonerteilung vereinnahmt bzw. verausgabt. In diesem Fall sind die Tageseinnahmen nur anhand von Kassenberichten zu ermitteln.

2.3.2 Registrierkassen

Registrierkassen werden immer häufiger verwendet. Allerdings garantiert auch der Gebrauch einer Registrierkasse nicht automatisch einen höheren Zuverlässigkeitsgrad, da hier die Manipulationsmöglichkeiten vielfältig sind.

Kommt eine Registrierkasse zum Einsatz kann die Tageseinnahme direkt in das Kassenbuch eingetragen werden. Es können auch Kassenberichte angefertigt werden, was anzuraten ist, wenn es zu häufigen Differenzen zwischen Kassen-Sollbestand und Kassen-Istbestand kommt. Die Aufbewahrung von Registrierstreifen ist nicht erforderlich, wenn die Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der von den Kassenstreifen abgeleiteten Angaben im

Kassenbuch in anderer Weise gesichert ist, z. B. durch Aufbewahren der Tagesendsummenbons mit den entsprechenden Angaben.

Bei **elektronischen Registrierkassen** sind neben den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung die **Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitungs gestützter Buchführungssysteme (GoBS)** (BMF Schr. v. 07.11.1995, IV A 8 - S-0316 - 52/95) zu beachten.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (BMF Schr. v. 09.01.1996 , IV A 8 - S-0310 - 5/95) müssen beim **Einsatz elektronischer Registrierkassen zudem folgende Grundsätze beachtet werden:**

Beim Einsatz elektronischer Registrierkassen kann im Regelfall davon ausgegangen werden, daß die "Gewähr der Vollständigkeit" im Sinne des R 29 Abs. 7 Satz 4 EStR 1993 dann gegeben ist, wenn die nachstehend genannten Unterlagen aufbewahrt werden. In diesem Fall kann auch bei elektronischen Registrierkassensystemen auf die Aufbewahrung von Kassenstreifen, soweit nicht nachstehend aufgeführt, verzichtet werden.

1. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO sind die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung, die Programmabrufe nach jeder Änderung (u. a. der Artikelpreise), Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingsspeichern u. ä. sowie alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z. B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Proforma-Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten) aufzubewahren.
2. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO sind die gem. R 21 Abs. 7 Sätze 12 und 13 EStR 1993 mit Hilfe von Registrierkassen erstellten Rechnungen aufzubewahren.
3. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO sind die Tagesendsummenbons mit Ausdruck des Nullstellungszählers (fortlaufende sog. "Z.-Nummer" zur Überprüfung der Vollständigkeit der Kassenberichte), der Stornobuchungen (sog. Managerstornos und Nach-Stornobuchungen), Retouren, Entnahmen sowie der Zahlungswege (bar, Scheck, Kredit) und alle weiteren im Rahmen des Tagesabschlusses abgerufenen Ausdrucke der EDV-Registrierkasse (z. B. betriebswirtschaftliche Auswertungen, Ausdrucke der Trainingspeicher, Kellnerberichte, Spartenberichte) im Belegzusammenhang mit dem Tagesendsummenbon aufzubewahren. Darüber hinaus ist die Vollständigkeit der Tagesendsummenbons durch organisatorische oder durch programmierte Kontrollen sicherzustellen.

Zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften siehe BMF Schr. v. 28.01.2010, IV A 4 - S- 0316/08/10004-05 sowie Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 26.11.2010, IV A 4 - S-0316 / 08 / 10004-07.

2.4 Begriffsbestimmungen

2.4.1 Kassenbuch

Das Kassenbuch dient der buchmäßigen Darstellung und Erfassung des gesamten Barverkehrs des buchführenden Steuerpflichtigen. Sie sind allein schon aus Gründen der GoB unverzichtbarer Bestandteil jeder Buchführung. Eine bestimmte Form des Kassenbuchs ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Die geordnete Ablage der Belege (§ 146 Abs. 1 S. 2 AO)

reicht aus. Es sollen die baren und die unbaren Geschäftsvorfälle voneinander getrennt werden. Kassenbücher stellen das buchmäßige Spiegelbild der Geschäftskasse dar. Es muss jederzeit ein Abgleich des Istbestands der Kasse mit dem buchmäßigen Sollbestand möglich sein. Diese Möglichkeit der so genannten **Kassensturzfähigkeit** stellt eines der wichtigsten Merkmale der Kassenführung dar. Die Aufzeichnungen müssen zeitnah, geordnet, vollständig und richtig erfolgen.

2.4.2 Kassenberichte

Kassenberichte stellen nach dem Willen der Rechtsprechung eine reine rechnerische Ermittlung der baren Tageseinnahmen, i d R bei offenen Ladenkassen dar. Systematisch richtig gehen sie dabei vom Kassenendbestand des Tages aus, der vorher ausgezählt wurde. Sie sollen die richtige Berechnung der Tageseinnahmen dokumentieren. Aus diesem Grund sind sie notwendig, soweit keine Einzelaufzeichnungspflichten der Bareinnahmen bestehen und keine Registrierkassen oder Kassenbons verwendet werden. In Form aneinander gereihter Berichte ersetzen sie das Kassenbuch.

Dabei wird folgendermaßen vorgegangen: Zu einem bestimmten Zeitpunkt wird der tatsächliche Kassenbestand ermittelt. Wenn hiervon der Kassenanfangsbestand abgezogen wird, ist der Kassenzugang ermittelt. Dieser wird um die im jeweiligen Zeitraum aus der Kasse bezahlten Betriebsausgaben sowie um die Privatentnahmen aus der Kasse erhöht. Das Resultat sind die Betriebseinnahmen im jeweiligen Zeitraum.

Beispiel

Am 16.09. beträgt der Kassenbestand 250 EUR. Am 17.09. werden 50 EUR für Privatzwecke entnommen, Porto in Höhe von 20 EUR sowie Büromaterial für 95 EUR bezahlt. Am 17.09. beträgt der Kassenbestand 700 EUR.

Folge: Die Tageseinnahmen betragen 615 EUR (700 EUR ./. 250 EUR + 50 EUR + 20 EUR + 95 EUR)

Täglich geführte Kassenberichte entheben den Steuerpflichtigen von der Aufbewahrungspflicht von Registrierstreifen, Kassenzettel oder Bons.

Praxistipp:

Es ist dem Steuerpflichtigen trotzdem anzuraten diese Belege aufzubewahren, um die Beweiskraft der Kassenberichte gegenüber der Finanzverwaltung zu untermauern.

2.5 Grundsätze zur Kassenführung

2.5.1 Pflicht zur Führung einer Geschäftskasse

Sind Bargeschäfte im betrieblichen Bereich vorhanden, so ist das Führen einer Geschäftskasse erforderlich. Die Führung eines Kassenbuches und einer Geschäftskasse sind wesentliche Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Buchführung, da ansonsten ein Verstoß gegen den

Grundsatz der Klarheit und Wahrheit vorliegen würde. Es stellt keine ordnungsgemäße Buchführung dar, wenn betriebliche Bareinnahmen oder Barausgaben ohne Führen eines Kassenkontos über das Privatkonto eingebucht werden. Das Fehlen einer Geschäftskasse ist allerdings dann nicht von Bedeutung, wenn der Barverkehr nur sehr geringfügig ist.

2.5.2 "Tägliches Festhalten" gem. § 146 Abs. 1 AO

§ 146 Abs. 1 S. 2 AO verlangt, dass Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **täglich** festgehalten werden sollen. Damit wird der Besonderheit des Barverkehrs Rechnung getragen. Nur durch Erfassen von Bareinnahmen und Barausgaben noch am Tag der Vereinnahmung oder Verausgabung wird die wichtigste Eigenschaft der Kassenführung gewährleistet, die **Kassensturzfähigkeit**. Auch stellt der Gesetzgeber klar, dass für den Barbereich an den Begriff "zeitgerecht" höhere Anforderungen zu stellen sind, als dies für die übrige Buchführung gilt. Da in § 146 Abs. 1 S. 2 AO von "Festhalten" gesprochen wird, müssen neben dem Aufzeichnen auch noch anderer Möglichkeiten in Betracht kommen. Was also bereits durch Quittungen, Kassenstreifen oder Bons eine Festlegung gefunden hat, braucht nicht noch zusätzlich aufgezeichnet zu werden. Ziel ist es, den Kassen-Sollbestand jederzeit mit dem Kassen-Istbestand vergleichbar zu machen. Die Vorschrift des § 146 Abs. 1 S. 2 AO stellt eine Sollvorschrift dar. Die sich daraus ergebende Verpflichtung besteht daher nur, sofern ihre Erfüllung im Rahmen des Zumutbaren liegt. Deswegen sind Eintragungen am nächsten Geschäftstag ausnahmsweise auch zulässig, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Buchung am gleichen Tag entgegenstehen. Allerdings muss aus den Buchungsunterlagen sicher zu erkennen sein, dass sich der sollmäßige Kassenbestand seit Beginn des vorausgegangenen Geschäftstages entwickelt hat (BFH Urt. v. 31.07.1974 I R 216/72).

2.5.3 Einzelaufzeichnungspflicht

Die GoB erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäfts. Die Einzelaufzeichnungen sollen in dem Umfang erfolgen, der eine Überprüfung der Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Dies bedeutet, es muss auch der Inhalt des Geschäfts und des Namens der Firma und die Anschrift des Vertragspartners aufgezeichnet werden. Insbesondere Einzelhändler, die im allgemeinen **Waren von geringem Wert** an ihnen nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen, brauchen Kasseneinnahmen nicht einzeln aufzuzeichnen (BFH Urt. v. 12.05.1966, IV 472/60). In diesen Fällen genügt die tägliche Eintragung der Einnahmen in einer **Summe** in das Kassenbuch oder einen Kassenbericht (BFH, Urt. v. 18.12.1984, VIII-R-195/82) (BFH, Urt. v. 12.09.1990, I R 122/85) (FG Münster, Beschluss v. 19.08.2004, 8-V-3055/04).

Beim **Einsatz einer Registerkasse** muss das Zustandekommen der Summe durch die Aufbewahrung der Ursprungsbelege wie Kassenstreifen, Kassenzettel, Kassenbon und dergleichen nachgewiesen werden. Zur Vereinfachung lässt es die Finanzverwaltung zu, dass stattdessen die sog. **Tagessummenbons** (auch "Z-Abschlag" oder Finanzbericht genannt) aufbewahrt werden (BMF Schreiben v. 09.01.1996, IV A 8 - S-0310 - 5/95)

Allerdings sind Einzelaufzeichnungen immer dann erforderlich, wenn der Wert des Bargeschäfts ca. 15.000 EUR erreicht. Die gebotene Einzelaufzeichnung gilt auch, wenn der

Einzelhändler mehrere Leistungen an einen Leistungsempfänger ausführt, und der **Gesamtwert** den Betrag von 15.000 EUR erreicht oder überschreitet (BMF Schreiben v. 05.04.2004 - IV D 2 - S-0315 - 9/04, BStBl I 2004, 419).

Des Weiteren sind Einzelaufzeichnungen im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Machbaren erforderlich für die Bereiche:

- Hotel und Beherbergungsgewerbe,
- aus Werkverträgen für kundenspezifisch gefertigte Schmuckstücke in Juwelier-, Gold und Silberschmiedegeschäften,
- aus geschäftlichen oder freiberuflichen Beratungen,
- in Restaurants oder Gaststätten in Bezug auf Rechnungen bzw. Belege über Familienfeiern, Betriebsveranstaltungen, Bewirtungen von Personen aus betrieblichem Anlass,

da hier Einzelaufzeichnungen zumutbar sind. Die Kunden sind hier i. d. R auch aus anderen Gründen namentlich bekannt.

2.5.4 Die Kassensturzfähigkeit

Eine ordnungsgemäße Kassenführung setzt voraus, dass es **jederzeit** möglich ist, den Soll-Bestand mit dem Ist-Bestand der Geschäftskasse auf Richtigkeit nachzuprüfen (**Kassensturzfähigkeit**) BFH Ur. v. 17.11.1981, VIII R 174/77, BFH Beschluss v. 23.12.2004 III B 14/04). Es wird damit ausgeschlossen, dass Kassen nur buchmäßig, also rein rechnerisch geführt werden. Es entfele ein wesentliches Kontrollmittel zur Nachprüfung systemgerechter Führung. Beweisen lässt sich dieser Umstand allerdings nur durch einen Kassensturz zum Zeitpunkt der Prüfung.

Ein Kassenbuch, das auf Kassensturzfähigkeit verzichtet, nicht laufend geführt wird und folglich keine Kontrolle ermöglicht, kann nicht als ordnungsgemäß angesehen werden und ist somit eine formell, aber auch materiell unrichtige Kasse. Es verzichtet auf Vergleichsmöglichkeiten und lässt Kassendifferenzen durch Buchungsfehler zu. In Verbindung mit weiteren Differenzen, die durch eine Geldverkehrsrechnung oder Nachkalkulation durch den Prüfer aufgedeckt werden, ist eine Schätzungsberechtigung der Finanzverwaltung gegeben.

2.6 Die Aufzeichnungen des Barverkehrs beim Überschussrechner

Wird der Gewinn zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ein Kassenbuch zu führen (BFH Ur. v. 16.02.2006, X B 57/05).

Hinweis:

Nach einer Entscheidung des FG Saarland vom 21.06.2012 (1 K 1124/10) sind auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Betriebseinnahmen und -ausgaben nachzuweisen. Für **bargeldintensive Betriebe**, wie einem Kosmetikstudio ist ein **detailliertes Kassenkonto oder Kassenbuch** zu führen. Dem genügen die nicht mit Kassenendbons o. ä.

belegten Aufzeichnungen auf dem handschriftlichen Formblatt "Kasse" der Fa. DATEV bzw. dessen elektronische Form (Kassenerfassung für Office der Fa. DATEV) **nicht,**

- wenn diese lediglich die Tageseinnahmen als Summenzahlen
- und nur rechnerische - nicht mit dem IST-Stand abgeglichene - Beträge ausweisen.

Beim Überschussrechner ergibt sich für den Bereich der betrieblichen Einnahmen eine Aufzeichnungspflicht zwar nicht aus dem Einkommensteuergesetz selbst, jedoch regelmäßig aus den Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG. Das Umsatzsteuergesetz geht hierbei von dem Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus. Dies gilt auch für steuerfreie Einnahmen. Da die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG systembedingt keine Bestandserfassung kennt, gibt es auch keine Pflicht zur täglichen Kassenbestandaufnahme. Die Problematik von Kassenfehlbeträgen, oder sonstigen formellen und materiellen Fehlern der Kassenführung kann hier nicht entstehen. Die Einzelaufzeichnungspflicht nach dem UStG dient hier nur der Überprüfbarkeit bezüglich der Umsatzsteuer und etwaiger Kontrollmitteilungen, die den Betrieb des Steuerpflichtigen betreffen.

2.7 Schätzungsberechtigung bei Kassenmängeln

Soweit die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie zu schätzen (§ 162 AO).

Die Schätzung ist nicht zu beanstanden, wenn der Prüfer die Schätzung auf der Grundlage einer möglichst betriebsnahen Methode unter Zugrundelegung einer Reihe begünstigenden Annahmen ordnungsgemäß durchgeführt (vgl. Entscheidung des FG Saarland vom 21.06.2012 (1 K 1124/10)).

2.7.1 Formelle Mängel

Bestehen in der Kassenführung nur formelle Mängel, so ist ihre Ordnungsmäßigkeit i. d. R. nicht zu beanstanden, sofern dadurch das sachliche Ergebnis der Gewinnermittlung nicht beeinflusst wird und die festgestellten Mängel keinen erheblichen Verstoß gegen die GoB bedeuten. Bei bloßer formeller Ordnungswidrigkeit setzt eine Schätzung (§ 162 Abs. 2 AO) voraus, dass das **Ergebnis** der Buchführung unrichtig ist. **Es kommt also auf die materielle Richtigkeit der Buchführung an** (vgl. § 158 AO "sachliche Richtigkeit"). Es reichen aber bereits **ernsthafte Zweifel** an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung aus. Je schwerwiegender die Buchführungsmängel sind, desto geringer sind die Anforderungen an den Nachweis der sachlichen Unrichtigkeit durch die Finanzbehörde (BFH Urt. v. 17.11.1981, VIII R 174/77). **Weitere Voraussetzung** für eine Schätzung bei bloßer formell ordnungswidriger Buchführung ist allerdings, dass die durch die formellen Fehler der Buchführung verursachten Zweifel nicht durch anderweitige, zumutbare, Ermittlungen beseitigt werden können (BFH, Urt. v. 24.06.1997, VIII R 9/96).

2.7.2 Materielle Mängel

Bestehen in der Kassenführung materielle Mängel, so wird die Ordnungsmäßigkeit nur dann nicht berührt, wenn es sich dabei geringfügige Mängel oder unbedeutende Mängel handelt. Es

liegt bei der Finanzbehörde zu **beweisen**, dass bei formell ordnungsgemäßer Buchführung, die Buchführung sachlich ganz oder teilweise falsch ist, wobei der Nachweis mit an **Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit** zu erfolgen hat (BFH, Urt. v. 24.06.1997, VIII R 9/96). Als Nachweis kommen Geldverkehrsrechnung, Kalkulation und andere anerkannte Verprobungsmethoden in Betracht.

2.7.3 Einzelfälle

Wird im Betrieb des Steuerpflichtigen mit umfangreichen Bargeschäften kein Kassenbuch geführt, so ist die Buchführung insgesamt als nicht ordnungsgemäß anzusehen und gegebenenfalls anhand von Richtsätzen oder auf Grund anderer geeigneter Verhältnisse des Einzelfalls zu schätzen (§ 158 AO, §162 AO). Fehlen gar noch zusätzlich dazu noch ungebundenen Entnahmen, die Lebensunterhalt notwendig sind, ist auch hier das Finanzamt berechtigt zu schätzen.

2.7.4 Schätzung nach Kassenfehlbeträgen

2.7.4.1 Allgemeines

Kassenfehlbeträge stellen materielle Fehler der Kassenführung dar und geben grundsätzlich dazu Anlass Zuschätzungen vorzunehmen. Werden Kassenfehlbeträge festgestellt, so ist dem Steuerpflichtigen vor einer Zuschätzung rechtliches Gehör (§ 91 AO) zu gewähren. Können die Kassenfehlbeträge durch den Steuerpflichtigen nicht aufgeklärt werden oder weigert er sich trotz Aufforderung durch den Prüfer, Auskünfte zu erteilen besteht eine Schätzungsbefugnis (§ 158 AO, § 162 Abs. 2 AO). Die **Höhe der Zuschätzung** ist nach **allgemeinen Erfahrungen und Denkgesetzen** zu schätzen. Die im Rahmen der Kassenfehlbetragsrechnung festgestellten Minusbestände bieten jedoch keine zuverlässigen Anhaltspunkte um auf die Höhe der nicht verbuchten Betriebseinnahmen zu schließen.

2.7.4.2 Obergrenze

Als **Obergrenze** für die Zuschätzung stellt der BFH auf die Summe aller festgestellten Kassenfehlbeträge ab (BFH Urt. v. 20.09.1989 X R 39/87). Kassenfehlbeträge können i. d. R nur weitere Prüfungshandlungen wie z. B. die Geldverkehrsrechnung oder die Vermögenszuwachsrechnung auslösen, um so einen Anhalt für die Höhe der Zuschätzung zu erhalten.

2.7.4.3 Hinzuschätzungshöhe bei nicht ordnungsgemäßigem Kassenbuch bei Betrieben mit hohen Bareinnahmen

Werden bei einem Speiserestaurant

- mit einem **hohen Anteil**
- an **Bareinnahmen** und **täglichen Kassenbeständen von z. T. mehr als 30.000,00 EUR**
- weder ein Kassenbuch geführt oder ordnungsgemäße Kassentagesberichte erstellt noch Inventuren durchgeführt,

rechtfertigen diese **formellen Buchführungsmängel** - auch unabhängig von dem Ergebnis einer Nachkalkulation - nach einem Urteil des FG Düsseldorf vom 26.03.2012 (6 K 2749/11 K G U F) eine **Hinzuschätzung von 8 % des erklärten Umsatzes**.

Das FG Düsseldorf (aaO.) weist in seinen Urteilsgründen darauf hin, dass die zeitgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle insbesondere auch im Rahmen der Kassenführung bei Betrieben mit einem **hohen Anteil an Bareinnahmen** in der Regel die entscheidende Grundlage einer kaufmännischen Buchführung ist. Der Kasse kommt in diesem Fall besondere Bedeutung zu, weil die **Kassenaufzeichnungen** als eine Art von **Eigenbelegen** die einzige Möglichkeit der direkten Kontrolle der Umsätze sind und folglich einer strengen Beurteilung zu unterworfen sind (vgl. FG Bremen vom 17.01.2007, 2 K 229/04).

Mängel auf diesem Gebiet nehmen der Buchführung die Ordnungsmäßigkeit (vgl. FG München vom 24.02.2011, 14 K 1715/08).

2.7.4.4 Einnahmenschätzungen bei fehlerhaften Kassenaufzeichnungen bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 3 EStG

Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aus den §§ 140 ff. AO gelten für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

Zudem kommen für Einnahmenüberschussrechner, die unternehmerisch tätig werden, die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG i. V. m. §§ 63 ff. UStDV unabhängig von der Art der getätigten Umsätze zur Anwendung.

Zu beachten ist nach einer Entscheidung des FG Saarland vom 21.06.2012 (1 K 1124/10), dass bei Einnahmenüberschussrechnern i. S. des § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich keine Verpflichtung besteht, ein Kassenbuch zu führen. Ausschlaggebend ist es nach Ansicht des Gerichtes, dass eine vollumfängliche Erfassung der für die Besteuerung maßgeblichen Vorgänge erfolgt. In diesem Zusammenhang weist das FG (aaO.) darauf hin, dass es insbesondere bei Betrieben mit hoher Bargeldzahlung erforderlich ist, ein detailliertes Kassenbuch bzw. Kassenkonto zu führen, um zu vermeiden, dass umfangreiche Aufzeichnungen der Einzeleinnahmen vorzunehmen sind.

2.8 Prüfungsmethoden

Neben der rein rechnerischen Kontrolle der Kassenbestände mit der Kassenfehlbetragsrechnung, bietet sich auch die Überprüfung des Geldtransits an. Insbesondere wird der Prüfer hierbei auf die korrekte Datumsangabe im Kassenbuch in Verbindung mit der Verbuchung auf dem Kontoauszug achten. Bei zeitlichen Differenzen besteht die Möglichkeit, dass Kassenfehlbeträge somit verschleiert werden. Vor allem wird hier der Prüfer auf den Zeitraum am Ende eines Monats und kurze Zeit vor dem Jahresabschluss achten. Erfahrungsgemäß kommen hier vermehrt so genannte "Luftbuchungen" vor, um ungebundene Entnahmen anzupassen, oder Erlöse werden nachgebucht, um die Anhebung eines sonst zu niedrigen Richtsatzes zu erreichen.

Bei regelmäßig sehr hohen Kassenbeständen kann die Vornahme eines Kassensturzes angebracht sein (siehe 2.5.4). Ist hierbei der Abgleich zwischen Soll- und Istbestand nicht möglich, liegt die Vermutung nahe, dass bei höherem Istbestand Einnahmen nicht bzw.

Ausgaben überhöht verbucht wurden. Bei einem niedrigeren Istbestand können Entnahmen nicht verbucht sein, oder es kann ein Geldtransit auf ein dem Prüfer nicht bekanntes Konto vorliegen.

Anzumerken ist, dass Kassenfehlbetragsrechnungen bei Betrieben mit größerem Barverkehr zumindest stichprobenartig durchgeführt werden.

Beispiel:

Das Kassenbuch des Steuerpflichtigen weist folgende Eintragungen auf:

Anfangsbestand:		600 EUR
01.01.01	Einnahmen	300 EUR
	Ausgaben	600 EUR
02.01.01	Einnahmen	300 EUR
	Ausgaben	540 EUR
03.01.01	Einnahmen	1.200 EUR
	Ausgaben	600 EUR

Nur durch eine Kassenfehlbetragsrechnung ergibt sich hierbei kein Fehlbetrag. Kann der Prüfer aber aus den Belegen erkennen, dass die am 03.01.01 verbuchten Ausgaben bereits in Höhe von 300 EUR am 02.01.01 bezahlt wurden, so ergibt sich ein Kassenfehlbetrag von 240 EUR am 02.01.01.

Beispiel:

Das Kassenbuch kann auch folgendes Aussehen haben:

Anfangsbestand:		600 EUR
01.01.01	Einnahmen	300 EUR
	Ausgaben	600 EUR
03.01.01	Einnahmen	1.200 EUR
	Ausgaben	300 EUR
02.01.01	Einnahmen	300 EUR

	Ausgaben	840 EUR
--	----------	---------

Falls auch hier nur die Beträge alleine beachtet werden, ergibt sich ebenfalls kein Fehlbetrag. Erst bei Betrachtung in der richtigen Reihenfolge wird der Fehlbetrag am 02.01.01 in Höhe von 240 EUR ersichtlich.

Kassenbücher dienen der rechnerischen Ermittlung der Tageseinnahmen vor allem bei offenen Ladenkassen. Im Handel sind verschiedenartige Vordrucke erhältlich. Systematisch richtig ist folgender Aufbau:

Kassenendbestand am 02.01.01	2.000 EUR
+ Barentnahmen	500 EUR
- Bareinlagen	300 EUR
+ Barausgaben	500 EUR
+ Einzahlungen auf Bank	1.000 EUR
- Einzahlungen von Bank	0 EUR
- Kassenendbestand 01.01.01	100 EUR
=Bareinnahmen 02.01.01	3.600 EUR

Barentnahmen

Barentnahmen können im Kassenbericht unterbleiben, mit der Folge, dass die Einnahmen entsprechend gemindert werden

Barausgaben

Auch die Unterlassung des Eintrags von Barausgaben hat eine Kürzung der Einnahmen zur Folge. Sofern nichtabzugsfähige Privatausgaben (§ 12 Nr. 1 EStG) nicht erfasst werden, wird sowohl der Gewinn als auch die Umsatzsteuer geschmälert. Bei abzugfähigen Betriebsausgaben ohne Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) wird die Umsatzsteuer geschmälert. Man kann hierzu allerdings anmerken, wenn dieser Fehler nicht allzu häufig vorkommt, ist eine Aufdeckung durch den Prüfer sehr schwierig. Rein durch eine Geldverkehrsrechnung oder die Vermögenszuwachsrechnung kann dies nicht aufgedeckt werden.

Geldtransit

Eine weitere oft vorkommende Fehlerquelle stellt die Nichterfassung von Bareinzahlungen auf der Bank im Kassenbuch dar. Hierdurch werden Kasseneinnahmen ebenfalls verkürzt. Der Kassenbestand stimmt logischerweise mit dem Saldo des Kassenkontos überein. Die Bestandserhöhung auf dem Bankkonto wird über das Privatkonto verbucht. Dieser Fehler kann bei Durchsicht der Bankauszüge, oder der Privatkonten erkannt werden. Im Nachhinein ist der Nachweis oftmals sehr schwierig, ob die Bankeinzahlung tatsächlich privater Natur war, oder ob sie doch aus der Kasse geleistet wurde.

Beispiel:

Der Kassenschlussbestand des Steuerpflichtigen beträgt am 15.01.01 900 EUR. Als Anfangsbestand sind 600 EUR zu übernehmen. Am 15.01.01 wurden 1.200 EUR auf das private Bankkonto einbezahlt.

Richtig gebucht müsste der Sachverhalt wie folgt aussehen:

Kassenendbestand 15.01.01	900 EUR
Geldtransit / Entnahme:	1.200 EUR
Kassenendbestand 14.01.01	600 EUR
Tageeinnahmen 15.01.01	1.500 EUR

Beim Weglassen des Geldtransits / der Entnahme würden folgende falsche Tageeinnahmen entstehen:

Kassenendbestand 15.01.01	900 EUR
Kassenendbestand 14.01.01	600 EUR
Tageeinnahmen 15.01.01	300 EUR

[Autorenverzeichnis](#)

[Literaturverzeichnis](#)

Normen:

AO:146/1 AO:162/2 AO:162 AO:158 AO:91 EStG:4/1 EStG:5 EStG:4/3 EStG:5/1 EStG:12 HGB:239/1 HGB:239 UStG:22 UStG:15
